

Prof. Dr. Dirk Meyer-Scharenberg, StB, Universität Regensburg

Die doppelstöckige Personengesellschaft als Rechtsformalternative

Durch den Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25. 2. 1991 (DStR 1991, 506) ist die doppelstöckige Personengesellschaft als eigenständige Rechtsform anerkannt worden. Meyer-Scharenberg erläutert die steuerlichen Vorteile der „neuen“ Alternative und zeigt die Wege für eine Umwandlung bestehender Unternehmen auf. Die doppelstöckige Personengesellschaft verbindet die gewerbesteuerlichen Vorteile der Kapitalgesellschaft mit den vermögenssteuerlichen, mitbestimmungsrechtlichen und publizitätsmäßigen Vorteilen der Personengesellschaft. Nachteile sind nicht ersichtlich. Die Rechtsform erweist sich damit als optimal für mittelständische Unternehmen. Die erfolgsneutrale Umwandlung ist problemlos durch Ausgliederung oder Betriebsverpachtung zu realisieren.

1. Neue Grundsatzentscheidung des Großen Senats

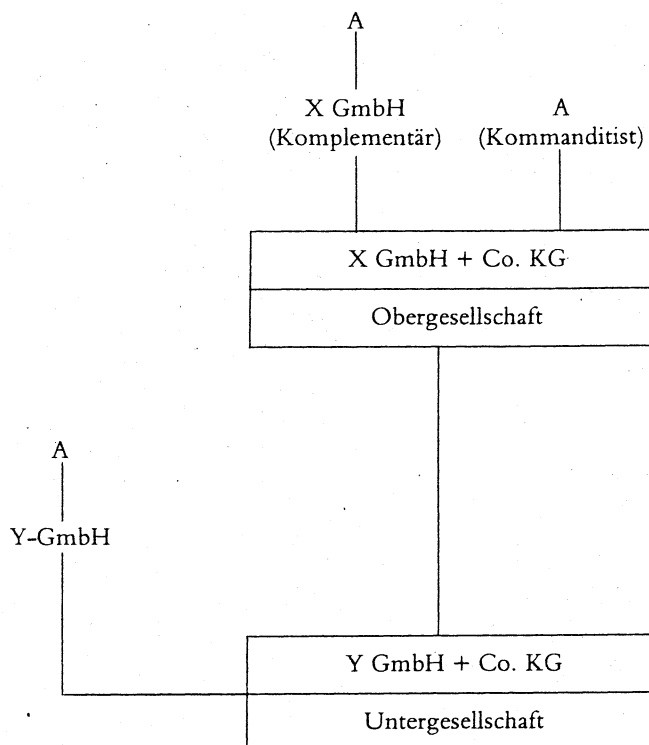
Durch seinen Beschluß v. 25. 2. 1991¹ hat der Große Senat des BFH eine interessante Rechtsformalternative für mittelständische Unternehmer geschaffen: die doppelstöckige Personengesellschaft. Mit dieser Rechtsform lassen sich die gewerbesteuerlichen Vorteile der Kapitalgesellschaft und die vermögenssteuerlichen, mitbestimmungsrechtlichen und publizitätsmäßigen Vorteile der Personengesellschaft verbinden. Die auf den ersten Blick etwas exotisch anmutende Konstruktion der doppelstöckigen Personengesellschaft könnte sich als beste Rechtsformalternative für zu gründende Unternehmen erweisen. Aber auch diejenigen Unternehmer, die auf die Umwandlung in eine GmbH – trotz beachtlicher Steuervorteile – bisher verzichtet haben, um die Mitbestimmung sowie Prüfungs- und Offenlegungspflichten zu vermeiden, werden sich überlegen, ob eine Umwandlung in eine doppelstöckige Personengesellschaft sinnvoll ist.

2. Begriff der doppelstöckigen Personengesellschaft

Eine doppelstöckige Personengesellschaft liegt vor, wenn eine OHG oder KG (Obergesellschaft) Gesellschafter einer betrieblich tätigen Personengesellschaft (Untergesellschaft) ist. Zivilrechtlich ist dies ohne weiteres möglich. Umstritten ist dagegen, ob auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) die Gesellschaftereigenschaft erfüllen kann. Die ständige Rechtsprechung² nimmt an, daß in diesem Fall nicht die GbR als solche, sondern die Gesellschafter der GbR Beteiligte der Untergesellschaft sind, allerdings in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit. Der Große Senat des BFH mißt den gesellschaftsrechtlichen Unterschieden zwischen Personenhandels-gesellschaften und GbR für das Steuerrecht keine Bedeutung bei. Mitunternehmer kann auch eine GbR sein. Als Obergesellschaft ist demnach jede Personengesellschaft geeignet.

Da jedes Einzelunternehmen durch Aufnahme eines Minderheitsgesellschafters in eine Personengesellschaft umgewandelt werden kann, stellt die doppelstöckige Personenhandels-gesellschaft auch für Einzelunternehmer eine Rechtsformalternative dar. Wer keine nahen Angehörigen in sein Unternehmen aufnehmen will, kann eine GmbH einschalten. Auf diese Weise entsteht die doppelstöckige Ein-Mann-GmbH & CO. KG.

Abb. 1: Doppelstöckige Ein-Mann-Personengesellschaft mit beschränkter Haftung



Die Verwendung von GmbH & Co. KG's hat den Vorteil der Haftungsbegrenzung. In der Vergangenheit erlangt diese Rechtsform schon einmal Bedeutung, um die Gesellschaftsteuer auf Kommanditeinlagen zu vermeiden. Der Gesetzgeber reagiert mit einer Änderung des Kapitalverkehrsteuergesetzes. Gleichzeitig erkannte er damit jedoch die doppelstöckige GmbH & CO. KG als zulässige Rechtsform an.

3. Steuervorteile der doppelstöckigen Personengesellschaft

3.1 Anerkennung von Leistungsvergütungen

Der entscheidende Steuervorteil, der durch die Zwischenschaltung einer Personengesellschaft erzielt werden kann, liegt in der Anerkennung von Leistungsvergütungen, die der Gesellschafter der zwischengeschalteten Obergesellschaft für Tätigkeiten, Darlehensgewährungen und Nutzungsüberlassungen von der Untergesellschaft erhält. Diese Vergütungen führen beim Empfänger zu Einkünften aus unselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung. Abgese-

1) DB 1991, 889; vgl. dazu Groh, M., Sondervergütungen in der doppelstöckigen Personengesellschaft, DB 1991, 879ff.

2) BGH v. 12. 12. 1966, DB 1967, 239; v. 22. 11. 1965, WM 1966, 188; v. 7. 7. 1986, WM 1986, 1280; OLG Saarbrücken v. 24. 11. 1981, OLGZ 1982, 155.

AUFSATZ

hen von den bei einigen Haushaltseinkunftsarten möglichen Sonderfreibeträgen³ liegt der eigentliche Vorteil in der Gewerbesteuer. Denn die Vergütungen reduzieren die Bemessungsgrundlage der Gewerbeertragsteuer bei der Untergesellschaft. Tätigkeitsvergütungen und Miet- und Pachtzinsen für Grundstücke mindern den Gewerbeertrag der Untergesellschaft in voller Höhe. Dauerschuldzinsen für bewegliches Anlagevermögen sind zur Hälfte abziehbar. Gleiches gilt für Miet- und Pachtzinsen, sofern die überlassenen Wirtschaftsgüter zum Privatvermögen gehören.

Abb. 2: Steuerentlastung durch Sondervergütungen (in % der Gewinnminderung)

Hebesatz	ESt-Satz ⁴	0	30	40	50
300		13,0	9,1	7,8	6,5
350		14,9	10,4	8,9	7,5
400		16,7	11,7	10,0	8,4
450		18,4	12,9	11,0	9,2

Bei Kapitalgesellschaften kann die Gewerbeertragsteuer nicht völlig vermieden werden, da eine vollständige „Gewinnabsaugung“ über Gesellschaftervergütungen von der Finanzverwaltung nicht anerkannt wird. Vielmehr muß der Kapitalgesellschaft ein angemessener Restgewinn verbleiben. Dieser unterliegt der Gewerbesteuer. Dagegen steht einer Personengesellschaft noch ein Freibetrag von 36000 DM zu, so daß der Gewerbeertrag nicht auf Null reduziert werden muß, um die Gewerbesteuer zu vermeiden.

Zusätzliche Steuervorteile lassen sich durch die Gewährung von Pensionszusagen erlangen⁵. Diese mindern nicht nur den Gewerbeertrag, sondern auch die Einkommensteuer der Gesellschafter. Denn der Gewinnminderung bei der Gesellschaft steht mangels Zufluß von Einnahmen keine entsprechende Einkommenserhöhung bei den Gesellschaftern gegenüber. Bis zum Eintritt des Versorgungsfalles entsteht so ein zinsloser Steuervorteil. Die dadurch bei der Untergesellschaft gewonnenen liquiden Mittel können von den Gesellschaftern entnommen werden. Bei einer Kapitalgesellschaft ist die Überführung der liquiden Mittel in die Sphäre des Gesellschafters nur über Darlehensgewährungen möglich, die vom Gesellschafter marktüblich verzinst werden müssen, um verdeckte Gewinnausschüttungen zu vermeiden.

Die Gewährung von Pensionszusagen hat auch noch substanzsteuerliche Vorteile. So mindert die Pensionsrückstellung den Einheitswert des Betriebsvermögens, der die Bemessungsgrundlage für die Vermögensteuer der Gesellschafter darstellt. Da die Pensionsanwartschaft vor Eintritt des Versorgungsfalles nicht als Vermögensgegenstand angesehen wird, kommt es zu einer endgültigen Ersparnis. Auch das Gewerbekapital wird durch die Pensionsrückstellung gemindert. Denn Pensionsrückstellungen sind keine hinzurechnungspflichtigen Dauerschulden.

Rechtsgrundlage für die unterschiedliche Behandlung von ein- und doppelstöckigen Personengesellschaften ist § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Diese Vorschrift betrifft – so der Große Senat des BFH in seinem Beschluß v. 25. 2. 1991 – nur Vergütungen, die eine Personengesellschaft einem ihrer Mitunternehmer

gewährt. Mitunternehmer ist nur die Obergesellschaft, nicht aber deren Gesellschafter. Die lediglich mittelbar über die Obergesellschaft beteiligten Personen sind daher wie fremde Dritte zu behandeln. Dies hätte man auch anders sehen können^{5a}.

3.2 Kein Sonderbetriebsvermögen I⁶

Aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG wird abgeleitet, daß Wirtschaftsgüter, die ein Mitunternehmer an seine Mitunternehmerschaft vermietet oder unentgeltlich zur Nutzung überläßt, zum steuerlichen Betriebsvermögen der Gesellschaft gehören. Bei doppelstöckigen Personengesellschaften scheidet eine derartige Umqualifizierung von Privat- in Sonderbetriebsvermögen aus, da § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht anwendbar ist. Dennoch kann die Vermietung auch bei doppelstöckigen Personengesellschaften zur Entstehung von Betriebsvermögen führen, wenn die personellen und sachlichen Voraussetzungen⁷ einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung erfüllt sind. Die personellen Voraussetzungen liegen vor, wenn der vermietende Gesellschafter die Obergesellschaft und über seine Beteiligung an der Obergesellschaft auch die Untergesellschaft beherrscht, so daß von einem einheitlichen Betätigungswillen ausgegangen werden kann. Die sachlichen Voraussetzungen sind erfüllt, wenn das vermietete Wirtschaftsgut für die Untergesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Bei Grundstücken wird dies regelmäßig bejaht. Eine Ausnahme gilt nur für büromäßig genutzte Räume. Diese bleiben Privatvermögen.

Läßt sich die Zuordnung von Grundstücken zum Betriebsvermögen nicht verhindern, erweist sich die Zugehörigkeit zu einem Besitzunternehmen als das geringere Übel. Wird nämlich ein einzelnes, zum Sonderbetriebsvermögen gehörendes Grundstück verkauft, ist der Veräußerungsgewinn gewerbesteuerpflichtig und zum normalen Einkommensteuertarif zu versteuern. Dagegen handelt es sich bei dem Verkauf eines Besitzunternehmens, auch wenn dieses nur aus einem einzigen Grundstück besteht, um einen nach den §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigten und gewerbesteuerfreien Veräußerungsvorgang. Diese begünstigte Besteuerung kann für Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens nur durch eine vorherige Ausgliederung⁸ erreicht werden.

3.3 Vermeidung vermögenssteuerlicher Doppelbelastung

Gegenüber einer Kapitalgesellschaft hat eine doppelstöckige Personengesellschaft die gleichen Gewerbesteuervorteile aufzuweisen. Darüber hinaus wird jedoch ein gravierender Nachteil

3) Werbungskostenpauschbetrag bei unselbständiger Arbeit 2000 DM; Sparerfreibetrag (600 DM) und Werbungskostenpauschbetrag (200 DM) bei Einkünften aus Kapitalvermögen.

4) Durchschnittssteuersatz des Intervalls.

5) Zur Quantifizierung der Steuervorteile vgl. *Drukarczyk*, Was kosten betriebliche Altersversorgungszusagen?, DBW 1990, 333 ff.; *Haege*, Die Subventionierung direkter Pensionszusagen nach geltendem Recht im Vergleich zu einer neutralen Besteuerung, DBW 1990, 85 ff.; *Kußmaul*, Pensionszusagen an Gesellschafter-Geschäftsführer in mittelständischen GmbH, DStR 1990, 467 ff.; *Schneider*, D., Steuerfreie Kapitalbildung in dreistelliger Milliardenhöhe durch Pensionsrückstellungen?, DB 1989, 889 ff.

5a) Vgl. *Schmidt*, A., Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, Düsseldorf 1990, 120 ff.

6) Zum Sonderbetriebsvermögen II bei doppelstöckiger GmbH & Co. KG vgl. BFH v. 11. 12. 1990, DStR 1991, 772.

7) Zu Einzelheiten vgl. *Biergans*, Einkommensteuer und Steuerbilanz, München 1990, 127 ff.; *Schneeloch*, DStR 1991, 761 ff. u. 704 ff.

8) Vgl. dazu *Meyer-Scharenberg*, D., Steuergestaltung durch Umwandlungen, Herne/Berlin 1990, 133 f.

AUFSATZ

der Kapitalgesellschaft vermieden: die sog. vermögenssteuerliche Doppelbelastung. Die „Doppelbelastung“ resultiert aus dem Umstand, daß Kapitalgesellschaften anders als Personengesellschaften selbst vermögenssteuerpflichtig sind. Dabei wird das Betriebsvermögen von der Kapitalgesellschaft nicht nur zu einem etwas höheren Steuersatz⁹ versteuert, sondern ein weiteres mal – wenn auch in Gestalt der Gesellschaftsanteile¹⁰ – bei den Gesellschaftern der Vermögensteuer unterworfen. Das Vermögen einer doppelstöckigen Personengesellschaft wird demgegenüber nur einmal besteuert, nämlich als Vermögen der Gesellschafter. Im Vergleich zur einstöckigen Personengesellschaft ergeben sich allerdings keine zusätzlichen vermögenssteuerlichen Vorteile.

3.4 Erhaltung gewerbesteuerlicher Verlustvorträge

Ein weiterer Vorteil der doppelstöckigen Personengesellschaft besteht nicht erst seit dem Beschluß des Großen Senats des BFH v. 25. 2. 1991: Der VIII. Senat des BFH¹¹ hatte schon 1984 entschieden, daß gewerbesteuerliche Verlustvorträge der Untergesellschaft durch einen Gesellschafterwechsel bei der Obergesellschaft nicht verloren gehen können.

Beispiel: Die X-GmbH & CO. KG hat eine Vielzahl von Kleinanlegern als Kommanditisten geworben, um die Entwicklungskosten für ein aussichtsreiches Produkt durch Eigenkapital zu finanzieren (sog. venture capital). Veräußert ein Kommanditist seinen Mitunternehmeranteil von beispielsweise 5%, bevor die Gesellschaft ihre gewerbesteuerlichen Verlustvorträge vollständig mit positiven Gewerbeerträgen verrechnet hat, gehen 5% des restlichen Verlustvortrags verloren. Hätten sich die Anleger über eine zwischengeschaltete Personengesellschaft (Obergesellschaft) beteiligt, würde der Verlustvortrag der Untergesellschaft nicht gemindert.

Zeitweise bestand die Hoffnung, daß der BFH seine langjährige Rechtsprechung, die dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer widerspricht, ändern würde, nachdem der Gesetzgeber – wenn auch nur versehentlich – den Wortlaut des § 10a GewStG geändert hatte¹². Aus Gründen der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes bestätigte der BFH¹³ jedoch seine bisherige Auffassung, wodurch die Bedeutung der doppelstöckigen Personengesellschaft als Rechtsformalternative unterstrichen wurde. Da die nur auf Kapitalgesellschaften anwendbare Vorschrift zum Mantelkauf (§ 8 Abs. 4 UStG) für doppelstöckige Personengesellschaften nicht gilt, ist ein Handel mit gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen vorstellbar.

4. Umwandlung in die doppelstöckige Personengesellschaft

Für die erfolgsneutrale Umwandlung einstöckiger in doppelstöckige Personengesellschaften bieten sich zwei Wege an:

- (1) Ausgliederungsvariante
- (2) Betriebsverpachtungsvariante

Zu (1): Die Ausgliederung bietet sich an, wenn in einem Unternehmen unterschiedliche Funktionsbereiche abgrenzbar sind. So könnte z. B. bei einem Produktionsunternehmen der Vertriebsbereich auf die neu gegründete Untergesellschaft übertragen werden. Da beide Gesellschaften ein aktives gewerbliches Unternehmen betreiben, ist die Nichtanwendbarkeit des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG unzweifelhaft¹⁴.

Zu (2): Verpachtet die Alt-Gesellschaft ihren gesamten Betrieb an die neu gegründete Untergesellschaft, liegt bei ihr ein ruhender Gewerbebetrieb vor. Solange die Betriebsaufgabe nicht erklärt wird, werden zwar Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Diese unterliegen aber nicht der Gewerbesteuer. Daß auch diese Obergesellschaften vor der Anwendung des § 15

Abs. 1 Nr. 2 EStG schützen, hält L. Schmidt für „höchstwahrscheinlich“¹⁴. Sollte dies jedoch durch die Rechtsprechung verneint werden, stellt sich die Frage, ob durch die Umwandlung der Obergesellschaft in eine gewerblich geprägte GmbH & CO. KG die Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vermieden werden kann. Schmidt hält dies für „etwas zweifelhaft“¹⁴, während Söffing^{14a} die Frage uneingeschränkt bejaht. Im Regelfall wird die Untergesellschaft von der Obergesellschaft beherrscht werden, so daß die Voraussetzungen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vorliegen. Die Obergesellschaft ist als Besitzunternehmen in diesem Fall gewerbesteuerpflichtig. Die abschirmende Wirkung der Obergesellschaft sollte daher unzweifelhaft sein. Der IV. Senat des BFH, der den Beschluß des Großen Senats angeregt hatte, wird die genannten Zweifelsfragen demnächst entscheiden. Bis dahin erscheint die Ausgliederungsvariante als die sichere Lösung.

5. Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten

Denkbar wäre es auch, daß die Alt-Gesellschaft ihren Betrieb gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Untergesellschaft einbringt. Auch könnte die Holdingfunktion von einer neu gegründeten Personengesellschaft übernommen werden, indem die Gesellschafter der Alt-Gesellschaft ihre Anteile in die neue Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einbringen. In beiden Fällen würde sich die Tätigkeit der Obergesellschaft auf das Halten der Beteiligung an der Untergesellschaft beschränken. Eine derartige Holdinggesellschaft verhindert die Anwendung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht. Denn die Konstruktion wird vom Großen Senat des BFH als Mißbrauch i. S. d. § 42 AO angesehen:

„Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn die Obergesellschaft nicht über einen eigenen Gewerbebetrieb mit einer hinreichenden Anzahl von Geschäftsvorfällen verfügt und für die Zwischenschaltung der Obergesellschaft keine – über die Vermeidung der Zurechnung nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG hinausgehenden – wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe ersichtlich sind.“

Mit Recht bezweifelt List¹⁵, daß die Vermeidung eines Steuerstatbestandes (hier: § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) für die Annahme eines Mißbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten ausreichend ist. Schließlich ist es dem Steuerpflichtigen gestattet, seine Verhältnisse so einzurichten, daß er steuerlich möglichst gering belastet wird. Weshalb diese Möglichkeit nur denjenigen Unternehmern offen stehen soll, die über mehrere (Teil)Betriebe verfügen, wovon einer von der Obergesellschaft geführt werden kann, ist nicht ersichtlich. Das Vorhandensein oder Fehlen eines Betriebs bei der Obergesellschaft ist m. E. kein geeignetes Kriterium für die Beurteilung der Frage, ob der Steuerpflichtige seine Unternehmensziele auf einem unge-

9) 0,6% statt 0,5%.

10) Die Anknüpfung an den Wert der Anteilsrechte führt zu einer anderen Bemessungsgrundlage, weshalb man nicht von einer Verdoppelung der Vermögensteuerschuld sprechen kann.

11) BFH v. 13. 11. 1984, BStBl. II 1985, 334.

12) Vgl. dazu Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 10a GewStG Anm. 16ff.

13) BFH v. 14. 12. 1989, BStBl. II 1990, 436.

14) Vgl. Schmidt, L., Die doppelstöckige Personengesellschaft nach dem Beschluß des Großen Senats, DStR 1991, 505.

14a) Vgl. Söffing, Kein Durchgriff bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft, FR 1991, 253 (258).

15) Vgl. List, H., Doppelstöckige Mitunternehmerschaft – Kein Durchgriff auf nur mittelbar Beteiligte –, NWB 1991 F. 3, S. 7807 (7812).

AUFSATZ

vöhnlichen rechtlichen Weg erreicht hat. Die Untauglichkeit der Holdingvariante ist auch nach dem Wortlaut des Beschlusses des Großen Senats keineswegs eindeutig. Vielmehr soll die Gestaltung nur dann schädlich sein, wenn keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe ersichtlich sind.

5. Zusammenfassung

(1) Durch den Beschluß des Großen Senats des BFH wird die doppelstöckige Personengesellschaft hinsichtlich der Anerkennung von Leistungsvergütungen und Pensionszusagen einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt, wobei sich zusätzliche Vorteile durch den Gewerbeertragsteuerfreibetrag von 36 000 DM und die problemlose Entnahmemöglichkeit für liquide Mittel ergeben.

(2) Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft an die Untergesellschaft vermietet, sind kein Sonderbetriebsvermögen. Sie können jedoch ein Besitzunternehmen im

Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung bilden. Bei der Veräußerung des Besitzunternehmens kommen die §§ 16, 34 EStG zur Anwendung.

(3) Bei im wesentlichen gleichen Vorteilen wie die Kapitalgesellschaft vermeidet die doppelstöckige Personengesellschaft einen wesentlichen Nachteil: die sog. vermögensteuerliche Doppelbelastung.

(4) Die doppelstöckige Personengesellschaft ermöglicht den Handel mit gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen, weil ein Gesellschafterwechsel bei der Obergesellschaft die Verlustvorträge der Untergesellschaft nicht tangiert.

(5) Bei der Umwandlung einstöckiger in doppelstöckige Personengesellschaften ist der Ausgliederung von Betriebsteilen der Vorzug vor der Gesamtbetriebsverpachtung zu geben.

(6) Beschränkt sich die Tätigkeit der Obergesellschaft auf das Halten der Anteile an der Untergesellschaft, liegt ein Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO vor, wenn keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für die Wahl dieser Rechtsform vorgetragen werden können.

BERUF

BERUFSRECHT

Grenze zulässiger Information zur berufswidrigen Werbung

Die Versendung eines Prospektes auch an Nicht-Mandanten, in der eine Steuerberatungsgesellschaft über ihr Leistungsangebot unterrichtet, stellt einen Verstoß gegen das Verbot berufswidriger Werbung (§ 57 Abs. 1 StBerG) dar.

(Leitsatz des Einsenders)

LC *Hildesheim, Urt. v. 12. 2. 1991, 10 O 172/90, n. rkr.

Sachverhalt:

Die bekl. Steuerberatungsgesellschaft hat sich anlässlich des Bezuges neuer Geschäftsräume mit einem Faltblatt an ihre Mandanten, aber auch an Dritte angewandt, mit dem sie u. a. ihre bisherige ('dynamische') Entwicklung, ihr ('zukunftsweisendes') Dienstleistungskonzept und ihre Leistungsschwerpunkte vorstellte. Sie ist daraufhin von der zuständigen Steuerberaterkammer auf Unterlassung verklagt worden.

Aus den Gründen:

Die Klage ist zulässig und begründet. Die Kl. ist klagebefugt, § 13 Abs. 2 Nr. 2 UWG, § 76 StBerG. Ihr Unterlassungsanspruch ergibt sich aus § 1 UWG in Verbindung mit §§ 8 Abs. 1 und 57 Abs. 1 StBerG.

Nach § 8 StBerG ist es Steuerberatern u. a. untersagt, ihre Dienste unaufgefordert anzubieten, während § 57 Abs. 1 StBerG die berufswidrige Werbung von Steuerberatern untersagt.

Werbung im Sinne dieser beiden Vorschriften ist jede an eine andere Person gerichtete, geschäftliche Anpreisung, mag sie öffentlich oder unter vier Augen geschehen. Darunter fällt nicht nur das unmittelbare Ansprechen Einzelner oder der Öffentlichkeit; es genügt vielmehr jedes Verhalten, das bei verständiger Würdigung als direkte oder indirekte Anregung oder Aufforderung zur Auftragsanbahnung verstanden werden kann (vgl. *Gehre*, StBerG, Rdnr. 75 zu § 57 StBerG). Diese Voraus-

setzungen erfüllen die Angaben der Bekl. in dem zur Einweihungsfeier versandten Faltblatt. In diesem Faltblatt weist die Bekl. auf ihr Leistungsangebot hin. Bei verständiger Würdigung ist darin eine Anregung oder Aufforderung zur Auftragsanbahnung zu sehen.

Die Bekl. informiert nicht nur über ihren Umzug; sie stellt sich vielmehr als leistungsstarkes, gut arbeitendes Unternehmen dar. Diese Darstellung ist jedoch geeignet, andere zur Auftragsanbahnung zu veranlassen.

Die Bekl. kann sich nicht darauf berufen, daß sie lediglich ihre bisherigen Kunden informiert habe, denn einmal sind die Faltblätter unstreitig auch an Mandanten der anderen, im gleichen Gebäude untergebrachten Unternehmen versandt worden, die nicht zum Mandantenkreis der Bekl. gehörten, und zum anderen wären die die Qualifikation der Bekl. herausstellenden Angaben in dem Faltblatt auch in einem an Mandanten gerichteten Rundschreiben unzulässig gewesen.

Soweit Steuerberater und Steuerbevollmächtigte Rundschreiben an ihre Mandanten versenden, in denen sie Änderungen der Steuergesetzgebung, wichtige finanzgerichtliche Urteile und Termine mitteilen und allgemeine Hinweise für eine zweckmäßige steuerliche Gestaltung geben, stellen derartige Rundschreiben, wenn sie nur an Mandanten verschickt werden, eine Dienstleistung und keine berufliche Werbung dar. Sie sind deshalb zulässig. In derartigen Rundschreiben kann auf Veränderungen in der Praxis des Steuerberaters oder Steuerbevollmächtigten hingewiesen werden, beispielsweise auf eine Verlegung der Praxisräume oder auf die Aufnahme eines Sozius. Dabei sind jedoch werbende Ausführungen, beispielsweise über die besondere Qualifikation oder Vorbildung des Sozius, zu unterlassen. Die Grenze zur berufswidrigen Werbung wird überschritten, wenn derartige Rundschreiben an Personen außerhalb des Mandantenkreises versandt werden; sie dienen dann weniger der Information als vielmehr der Werbung um die Praxis (vgl. *Gehre*, Rdnr. 90 zu § 57 StBerG).